

DOCUMENTOS DE TRABAJO

7/2018

Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional

Director
ISAAC MERINO JARA

Coordinador
ANTONIO VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA

Estefanía Álvarez Menéndez
Juan Calvo Vérguez
María del Carmen Cámara Barroso
Elizabeth Gil García
Marta González Aparicio
Manuel Lucas Durán
José Manuel Macarro Osuna
Elena Manzano Silva
Isaac Merino Jara

Soraya Rodríguez Losada
Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo
Enrique Sánchez de Castro Martín-Luengo
Rafael Sanz Gómez
Victoria Selma Peñalva
María Eugenia Simón Yarza
Laura Soto Bernabeu
Antonio Vázquez del Rey Villanueva



CAPÍTULO 13

LA RESIDENCIA COMO CRITERIO DE APLICACIÓN DE LOS CDI. LA CLÁUSULA DEL CENTRO DE INTERESES VITALES Y OTROS CRITERIOS PARA RESOLVER LA DOBLE RESIDENCIA

ELIZABETH GIL GARCÍA*
Universidad de Alicante

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo, realizado en el marco del proyecto “Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional”, toma como punto de partida el art. 4 del Modelo Convenio de la OCDE (2017) (en adelante MCOCDE) como criterio de aplicación de los Convenios de Doble Imposición (CDI)¹. En particular, el trabajo se centra en el estudio de las denominadas *tie-breaker rules* respecto de la residencia fiscal tanto de las personas físicas como de las personas jurídicas.

El trabajo está organizado en cinco apartados. El apartado segundo subraya la importancia de la residencia fiscal como criterio para aplicar los CDIs, abordando el concepto de residencia en los convenios y en la normativa interna. Los apartados tercero y cuarto se refieren a la determinación de la residencia fiscal, analizando los diferentes criterios para resolver los problemas de doble residencia tanto en el caso de las personas físicas como de las personas jurídicas. Finalmente, el quinto apartado concluye el trabajo con las principales reflexiones que a lo largo del mismo se han suscitado.

2. LA RESIDENCIA COMO CRITERIO DE APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

En el plano de la Fiscalidad Internacional, nos estamos refiriendo a una persona (ya sea física o jurídica) que siendo residente en un determinado Estado (país de residencia) obtiene rentas derivadas de otro Estado (país de la fuente). Es bien sabido que son dos los principales criterios de sujeción empleados por los Estados: la residencia (conexión personal) y la territorialidad (conexión objetiva). En consecuencia, se gravará toda la riqueza con independencia del lugar donde se obtenga la misma en el primer caso (*worldwide income*), mientras que en el segundo la sujeción al poder tributario del Estado será sólo de la riqueza generada en dicho territorio².

* Profesora Ayudante Doctora del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante. Campus de San Vicente del Raspeig. La autora puede ser contactada en: elizabeth@ua.es

¹ OECD (2017): *Model Tax Convention on Income and Capital: condensed version 2017*, OECD Publishing, Paris.

² El art. 11 de nuestra Ley General Tributaria señala que los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.

La residencia puede ser vista, en este sentido, desde una doble perspectiva. En primer lugar, la residencia como criterio de sujeción, puesto que determina un vínculo entre el sujeto pasivo y una concreta jurisdicción, quedando así sujeto a imposición en ese Estado e implicando ello que el otro Estado contratante haya de eliminar la doble imposición conforme al art. 23 del MCOCDE³. En segundo lugar, la determinación de la residencia de una persona en uno de los Estados parte del CDI permite acceder a los beneficios del convenio, esto es, beneficiarse del fin último que persiguen los convenios: evitar la doble imposición. Es decir, el ámbito subjetivo de aplicación del convenio viene determinado por “personas residentes” (art. 1.1. del MCOCDE)⁴, siendo el art. 4 del MCOCDE el que define la residencia fiscal. OBUOFORIBO (2017) indica que el pensamiento detrás del art. 4 del MCOCDE es que para que el contribuyente tenga acceso al convenio, esa persona debe, al menos en uno de los Estados contratantes, estar sujeta a tributación de manera plena (esto es, gravamen global)⁵.

Como decíamos, el art. 4 del MCOCDE se refiere a la residencia, estableciendo en su primer apartado que ésta vendrá determinada por las normas internas de cada Estado contratante. La red española de convenios la conforman, en la actualidad, 102 tratados (estando algunos de ellos en fase de negociación y/o pendientes de su publicación). Todos ellos, por lo general, siguen el esquema de la OCDE, por lo que no cabe encontrar una definición de residencia en los CDIs, sino que dicho concepto ha de buscarse en la normativa interna de cada Estado⁶. Cabe destacar que la determinación de la residencia en uno u otro Estado lo es a los efectos del CDI en cuestión, manteniendo esa persona la condición de residente bajo la normativa interna de ambos Estados⁷. En este sentido, a nivel nacional, el art. 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF) determina la residencia habitual en nuestro territorio en base a diferentes circunstancias, *inter alia*, el centro de intereses económicos. En lo que se refiere a las personas jurídicas, el art. 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) determina la residencia en territorio español en función de si la entidad se ha constituido conforme a las leyes españolas, si tuviese su domicilio social en España o bien si tuviese su sede de dirección efectiva en el Estado español. Precisamente, esta tercera circunstancia, la sede de dirección efectiva, como veremos, servía de base, conforme al art. 4.3 del MCOCDE (2014), para resolver un posible supuesto de doble residencia.

³ Cuando el CDI establece tributación compartida respecto de una determinada renta (v.gr. dividendos e intereses), corresponde normalmente al Estado de residencia eliminar la doble imposición, bien mediante el método de exención o bien a través del método de imputación.

La Comisión Europea, en su Comunicación de 2011, señala la doble residencia fiscal como una de las causas de la doble imposición [COM (2011) 712 final, pág. 5].

⁴ El párrafo primero de los Comentarios al art. 1 del MCOCDE señala que “mientras los primeros convenios se aplicaban a los “ciudadanos” de los Estados contratantes, los convenios más recientes se aplican normalmente a los “residentes” de uno o ambos Estados con independencia de la nacionalidad”.

⁵ Véase OBUOFORIBO, B. R. (2017): “Article 4: Resident”, *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD.

⁶ MEDINA CEPERO, J. R. (2002): “Los criterios para fijar la residencia fiscal en la legislación interna española y en los convenios de doble imposición”, *Quincena Fiscal*, nº 10, pág. 50.

⁷ BORG OLIVIER, T. (2017): “Developments in the Analysis of the Tie-Breaker Rules for Individuals Under Article 4(1) OECD”, *Intertax*, Vol. 41, nº 1, pág. 84.

El art. 4.1 *in fine* del MCOCDE indica que no cabe considerar residentes

“(…) a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo”

Ello implica, como apunta CARMONA FERNÁNDEZ (2017), que si el contribuyente se somete a una imposición limitada respecto de las rentas obtenidas en el Estado en cuestión o el patrimonio situado en éste, la residencia fiscal no cualificará para obtener los beneficios del convenio⁸. Los Comentarios al art. 4.1 del MCOCDE reconocen que esta última parte del precepto puede acarrear dificultades y limitaciones, por lo que ha de ser interpretado en el sentido de excluir a aquellas personas que no estén integralmente sujetas a imposición en un Estado con régimen de sujeción plena (*full liability to tax; assujettissement intégral*); en caso contrario, se podría excluir del ámbito del CDI a todos los residentes de países que apliquen el principio de tributación territorial, resultado que no se pretende (párrafo 8.3 de los Comentarios al art. 4 del MCOCDE)⁹. Para ISMER y RIEMER (2015) el objetivo (de esta frase) debe ser evitar las denominadas “*homeless entities*” que no residen en ningún lugar, puesto que solamente el Estado que concede la exención puede prevenir que esa entidad carezca de residencia a los efectos del convenio porque si ese Estado no es su lugar de residencia, ningún otro Estado puede serlo¹⁰.

Por su parte, el art. 4 del Modelo Convenio de Estados Unidos (2016) (en adelante MC EEUU) determina la residencia en términos muy similares al MCOCDE al señalar que será residente de un Estado contratante

“toda persona que, en base a su normativa interna, esté sujeta a tributación en el mismo por razón de su domicilio, residencia, ciudadanía, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro cri-

⁸ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2017): “Ámbito de aplicación de los Convenios de Doble Imposición” en Carmona Fernández, N.: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Wolters Kluwer, pág. 96.

Como señala el párrafo 8.1 de los Comentarios al art. 4 del MCOCDE, esta situación se produce en algunos Estados en relación con las personas físicas, v.gr. es el caso de los diplomáticos y de empleados consulares extranjeros que prestan servicios en su territorio. Por ejemplo, nuestro Impuesto sobre el Patrimonio distingue dos modalidades de sujeción: obligación personas vs. obligación real. En base a esta última, sólo se gravan los bienes o los derechos que puedan ejercitarse en territorio español, siendo el caso de los representantes y funcionarios extranjeros residentes en España debido a su cargo o función pública (art. 5 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio).

⁹ Para SOLER ROCH, una persona (física o jurídica) que, según la legislación de su Estado de residencia, estuviera sujeto en dicho Estado de acuerdo con el principio de territorialidad, no podría ser considerado como residente a efectos de los CDIs firmados por su Estado de residencia con otros Estados que incluyeran el citado inciso. Esta circunstancia excluiría del ámbito de protección del CDI a los residentes de Estados que siguieran un modelo puramente territorial o a determinados sujetos residentes excluidos del gravamen global en virtud de un régimen especial, v.gr. el régimen de desplazados (Ponencia M. T. SOLER ROCH “Una reflexión sobre la residencia como criterio de sujeción: gravamen global vs. gravamen único”, V Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario, sept. 2017). En este mismo sentido, WHEELER (2012) señala que los contribuyentes sujetos a un sistema fiscal basado en el principio de territorialidad no cumplen en sentido estricto con el tenor literal del art. 4.1 *in fine* del MCOCDE, no resultando satisfactorias las explicaciones de los Comentarios al Modelo Convenio [WHEELER, J. (2012): *The Missing Keystone of Income Tax Treaties*, IBFD Doctoral Series, Vol. 23, pág. 7].

¹⁰ Véase ISMER, R. y RIEMER, K. (2015): “Article 4. Resident” en Reimer, E. y Rust, A.: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (Vol. 1), Wolters Kluwer, 4ª ed., Alphen aan den Rijn (Holanda), págs. 247 y 253.

terio de naturaleza similar¹¹, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales”.

En efecto, este primer apartado del art. 4 del MC EEUU, al igual que el MCOCDE, remite a las legislaciones domésticas para determinar la residencia de las personas físicas. Cabría destacar que el MC EEUU ha introducido como elementos determinantes de aquélla, además de los referidos en el art. 4 del MCOCDE, la ciudadanía (*citizenship*) y el lugar de constitución (*place of incorporation*)¹². Igualmente, el MC EEUU establece la exclusión del término residencia cuando

“(...) el impuesto se determina en ese Estado contratante en base a una cuota fija, “*forfait*” o método similar¹³, o cuando la persona esté sujeta a imposición exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en ese Estado contratante o por los beneficios atribuidos a un establecimiento permanente en ese Estado contratante”

En este sentido, el art. 4.1 del CDI España-EEUU (1990) “*no incluye [en la expresión residente de un Estado contratante] a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en ese Estado*”. En el Protocolo (enero 2013) de modificación del CDI no está prevista ninguna disposición respecto al art. 4.

En el caso del Modelo Convenio de las Naciones Unidas (en adelante MC ONU), la residencia viene establecida en iguales términos que el MCOCDE con la única diferencia que, como hace el MC EEUU, incluye el lugar de constitución en el primer apartado del precepto.

Como se mencionó anteriormente, los CDIs suscritos por España siguen el MCOCDE, si bien cabría destacar que los Convenios suscritos por España con Armenia (2012), Bosnia-Herzegovina (2010), Chile (2004), Estados Unidos (1990), Estonia (2005) o Reino Unido (2014), entre otros, hacen también referencia al lugar de constitución. El CDI España-China (1992) y el CDI España-Corea (1994) incluyen, además de la sede de dirección, la sede de la oficina central.

Por su parte, el CDI España-Australia (1992) no incluye, en el apartado primero de su art. 4, la expresión “*esté sujeto a imposición en el mismo*”, sino que indica que, en el caso de Australia, una persona será residente en dicho territorio si lo es a los efectos de los impuestos australianos; y, en el caso de España, la persona será residente conforme a la legislación de España relativa a los impuestos españoles. En esta línea, DIRKIS (2009) apunta que Australia, en sus convenios, se separa del art. 4.1 del MCOCDE, en el sentido de que no hace uso de la expresión

¹¹ La referencia a “*cualquier otro criterio de naturaleza similar*” presente también en los Modelos Convenio de la OCDE y de las Naciones Unidas indica claramente que no se trata de una lista exhaustiva [OBUOFORIBO (2017)].

¹² Asimismo, el art. 4.2 del MC EEUU señala que el término “residente de un Estado contratante” incluye: (i) fondos de pensiones establecidos en ese Estado contratante; y, (ii) una organización que es establecida y mantenida en ese Estado contratante exclusivamente para propósitos religiosos, de caridad, científicos, artísticos, culturales o de educación.

En este sentido, el art. 10 del Protocolo (2013) de modificación del CDI España-Suiza incorpora a la expresión “residente de un Estado contratante” los fondos o planes de pensiones reconocidos, constituidos en ese Estado.

¹³ Esta parte ha sido introducida en el nuevo MC EEUU (2016). En efecto, el MC EEUU de 2006 se refería únicamente a las rentas obtenidas exclusivamente en el Estado en cuestión y a los beneficios atribuidos a un EP en tal Estado.

*“liable to tax by reason of residence”*¹⁴. Esta misma estructura en la determinación de la residencia es usada en los CDIs con Bulgaria (1991) y Hong Kong (2012). Incluso, en este último, no se hace remisión a la legislación fiscal de Hong Kong en materia de residencia, sino que el Convenio incluye las circunstancias concretas que determinan la residencia en dicho territorio. A título de ejemplo, el apartado (ii) del art. 4.1 (a) señala que

“toda persona física que permanezca en la Región Administrativa Especial de Hong Kong durante más de 180 días en un período de liquidación o durante más de 300 días en dos períodos de liquidación consecutivos, siendo uno de ellos el ejercicio fiscal pertinente, siempre que mantenga una relación personal y económica...”

Algunos CDIs suscritos por España determinan la residencia bajo la rúbrica “domicilio fiscal” [v.gr. Brasil (1975), Dinamarca (1974, modificado en 2000), Filipinas (1994), Finlandia (1968) o Italia (1980)]. El CDI España-Bulgaria (1991) lo hace en su art. 1 bajo la rúbrica “ámbito subjetivo”. En efecto, la residencia permite determinar el ámbito subjetivo de aplicación del convenio¹⁵, *“persons covered”*.

Dada la remisión a la normativa interna para determinar la residencia fiscal de una persona y fijando los Estados diferentes criterios para determinar la misma, es posible que una persona sea considerada residente en los dos Estados contratantes¹⁶. Por tanto, cuando un contribuyente de un determinado impuesto es considerado residente en un Estado, es ese Estado el que en base a su legislación interna regula esa cuestión. Sin embargo, cuando estemos ante una situación de doble residencia, serán las reglas de desempate recogidas en el CDI suscrito entre ambos Estados las que determinen en qué jurisdicción es considerado residente a efectos del convenio¹⁷. En consecuencia, los apartados 2 y 3 del art. 4 del MCOCDE se refieren a los criterios para resolver los supuestos de doble residencia fiscal de las personas físicas y de las personas jurídicas, respectivamente.

3. LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

Tras la definición de residencia, por remisión a las normativas internas de los Estados contratantes, el art. 4.2 del MCOCDE establece cinco criterios o tests para determinar la residencia fiscal

¹⁴ DIRKIS, M. (2009): “Australia” en Maisto, G.: *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, EC and International Tax Law Series, Vol. 5 – IBFD, Ámsterdam, pág. 332.

¹⁵ Véase CARMONA FERNÁNDEZ (2017), pág. 95.

¹⁶ En este mismo sentido, CARMONA FERNÁNDEZ (2017) apunta que la inexistencia de una definición unívoca de residencia fiscal para los Estados suscriptores del tratado, implica que ésta quede en manos de las legislaciones domésticas, pudiendo llevar aparejado un conflicto de residencia.

¹⁷ En este sentido, véase VELÁZQUEZ CUETO, F. A. (2012): “La residencia fiscal de las personas físicas, según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos”, *Cuadernos de Formación – Instituto de Estudios Fiscales*, Colaboración 17/12, Vol. 15/2012, págs. 194 y 196.

de las personas físicas¹⁸, las denominadas *tie-breaker rules*: (i) vivienda a disposición del contribuyente; (ii) el centro de intereses vitales; (iii) la residencia habitual o *habitual abode* (o *façon habituelle*); (iv) la nacionalidad; y, (v) el común acuerdo de las autoridades competentes. Los Modelos Convenio nada dicen acerca de qué ocurre en ausencia de ese acuerdo¹⁹.

Se establece, de este modo, una lista priorizada de reglas de desempate para determinar en cuál de los dos Estados contratantes el contribuyente debe ser residente a los efectos del convenio.

Apunta BORG OLIVIER (2017) que mientras los criterios (iv) y (v) están definidos en el Modelo Convenio, los otros tres siguen sin estar definidos; de forma que los conceptos de la vivienda permanente, el centro de intereses vitales y la *habitual abode* carecen, por lo general, de una definición. Coincidimos con este autor en que los Comentarios respecto de las *tie-breaker rules* se caracterizan por su brevedad y falta de detalle²⁰. Igualmente, cabe destacar que los cinco criterios del art. 4.2 del MCOCDE han de aplicarse por ese orden y teniendo en cuenta la regla interpretativa general a la que se refiere el párrafo décimo de los Comentarios a este precepto. A saber,

“[e]n la medida de lo posible, el criterio de preferencia será tal que no permita dudas, de forma que la persona en cuestión cumpla las condiciones de dicho criterio en un único Estado, y al mismo tiempo, ha de reflejar una vinculación suficiente que justifique la potestad impositiva de ese Estado. Los hechos a tomar en consideración a efectos de estas reglas especiales serán aquéllos que se produzcan durante el período en que la residencia del contribuyente afecte a su sujeción impositiva...”

Una vez aplicadas las reglas de desempate del art. 4.2 del MCOCDE y en consecuencia quede resuelto el escenario de doble residencia, el Estado contratante de cuyo territorio no se ha considerado residente a la persona, puede seguir considerándola como residente, pues de hecho conforme a su legislación interna lo es, o bien entender que se trata de un no residente²¹. En nuestra opinión, la determinación de la residencia en uno u otro Estado por aplicación de las *tie-breaker rules* lo es a los efectos del convenio de que se trate, manteniendo la condición de residente bajo la normativa interna de ambos Estados. Consideramos que los criterios del art. 4.2 del MCOCDE no sólo determinan una única residencia a efectos del CDI sino que resuelven el escenario de doble imposición que genera la consideración de una persona como residente de ambos Estados. En concreto, la doble imposición jurídica resultante de la existencia de vínculos o conexiones de índole personal en dos o más Estados y que determinan que una misma persona se vea gravada por su renta mundial en dos o más Estados. De este modo, la resolución del conflicto de doble residencia llevará a que el Estado de residencia (a efectos del CDI) grave ilimitadamente a esa persona (gravamen global o *worldwide tax*) mientras que el Estado de la fuente también gra-

¹⁸ En relación a la residencia fiscal de las personas físicas en España, puede verse NUÑEZ GRAÑÓN, M. (2010): “Spain” en Maisto, G.: *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law, EC and International Tax Law Series*, Vol. 6 – IBFD, Ámsterdam, págs. 505 et seq.

¹⁹ Véase OBUOFORIBO (2017).

²⁰ BORG OLIVIER (2017), pág. 84.

²¹ Véase VELÁZQUEZ CUETO (2012), pág. 198.

vará cuando así lo disponga el CDI de que se trate y con las limitaciones que éste establezca²². En otras palabras, este último gravará aquellas rentas obtenidas en su territorio cuando el convenio en cuestión así lo indique, debiendo en ese caso tener en cuenta además el art. 23 del CDI para eliminar la doble imposición que pudiese generarse²³.

3.1. La disposición de una vivienda permanente como criterio preferente en la determinación de la residencia fiscal

El apartado (a) del art. 4.2 del MCOCDE señala que, en el supuesto de que una persona física sea considerada residente en ambos Estados contratantes,

“esa persona será considerada residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición”.

Tal y como apuntan los Comentarios al art. 4.2 del MCOCDE, se da preferencia al Estado contratante en el que la persona tiene una vivienda a su disposición, esto es, el lugar en el que la persona tiene una casa (*permanent home available to him; un foyer d'habitation permanent*). En la mayoría de casos, los escenarios de doble residencia se resuelven por aplicación de este primer criterio²⁴. A título de ejemplo, en la consulta general de 11 de febrero de 2002 de la Dirección General de Tributos (DGT), se considera la residencia (a efectos del CDI) en Francia por ser este Estado el único en el que los contribuyentes disponían de una vivienda permanente. Se trataba de dos personas físicas con vivienda habitual en Francia y propietarios de un negocio de venta de inmuebles en España, siendo este negocio su única fuente de ingresos y desplazándose diariamente a España para desarrollar su actividad. En base a la legislación francesa, tenían residencia en el país galo dada su residencia habitual en ese territorio; pero también tenían la consideración de residentes en España por radicar en nuestro país “*el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos*”. En virtud del art. 4.2 del CDI España-Francia (1997), el supuesto de doble residencia queda resuelto por aplicación del primer criterio.

Este criterio implica delimitar el concepto de “vivienda”, por un lado, y de “permanencia”, por otro. En base a los Comentarios al art. 4.2 del MCOCDE, cualquier forma de vivienda tiene cabida

²² Por ejemplo, la Dirección General de Tributos indica, en su consulta general de 11 de febrero de 2002 (0221-02), que “los consultantes han de ser considerados residentes fiscalmente en territorio francés y deberán tributar en dicho país por su renta mundial, limitándose su tributación en España a las rentas obtenidas en territorio español que el Convenio permita gravar en el país de la fuente o procedencia de las rentas (...) La tributación en España de las rentas obtenidas por personas o entidades no residentes a través de un establecimiento permanente se efectuará de acuerdo con [la normativa en materia de IRNR]... No obstante, al tratarse de personas físicas residentes en un Estado miembro de la Unión Europea y obtener más del 75% de la totalidad de su renta mundial en territorio español, por actividades económicas ejercidas en el mismo, podrán acogerse al régimen opcional previsto [en la LIRPF]”.

²³ Recuérdese que la concurrencia de vínculos de naturaleza personal en un Estado (v.gr. residencia) y conexiones de índole objetiva en otro Estado (v.gr. obtención de rentas) puede generar una doble imposición jurídica.

²⁴ SHARKEY, N.C. (2015): “Tax Treaties and Temporary Residence for Individuals: Tax Abuse? – Focus on the Rules in Australia, China (People’s Rep.) and Singapore in the Context of the Tax Treaties between These States and with India, Japan, Korea (Rep.) and the United Kingdom”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 69, nº 2, pág. 72; OECD (2017), pág. 109.

en este concepto, *verbigracia* una casa, piso o apartamento, ya sea en propiedad o en régimen de arrendamiento (incluyendo una habitación alquilada)²⁵. OBRIST y PFISTER (2010) señalan que la importancia del vínculo personal y emocional con la vivienda se observa de manera más clara y precisa en la versión alemana del Modelo Convenio –en comparación con las versiones inglesa y francesa–²⁶. En nuestra opinión, la referencia a “hogar” (*foyer*) de la versión francesa muestra una connotación más personal que la referencia a “casa” (*home*) de la versión inglesa. En esta línea, el CDI España-Polonia (1982) se refiere a “hogar permanente”.

En el asunto británico *Lynette Dawn Yates v. Commissioners for H M Revenue and Customs*(2012)²⁷, en el período 2000-2008, una nacional británica disponía de una vivienda en el Reino Unido (en propiedad junto a su cónyuge) y otra en España en régimen de alquiler²⁸. La HMRC aceptó la existencia del apartamento en España puesto a disposición por el contribuyente de manera permanente, pero no consideró que fuera una vivienda (*home*) porque no tenía la condición de constituir la sede de la vida doméstica (*the seat of domestic life*) en el sentido del término francés *foyer*, “*which is used to distinguish a house from a home*”. Sin embargo, el Tribunal, en base a los hechos, consideró la existencia de la vivienda permanente tanto en el Reino Unido como en España, señalando que el apartamento en España tenía la condición de *home* (§116).

En segundo lugar, esa vivienda debe ser permanente, entendiendo que la persona ha debido establecer la misma para su uso permanente por contraposición a un lugar concreto destinado para una estancia breve (v.gr. con motivo de un viaje de ocio, viaje de trabajo, estancia de investigación, etc.). Conforme al párrafo 13 de los Comentarios al art. 4.2 del MCOCDE ese carácter permanente se traduce en la disposición del alojamiento en cualquier momento y de manera continua²⁹. En esta misma línea, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 4 de julio de 2006,

²⁵ Por ejemplo, en la SAN 2397/2010, se admite como vivienda permanente una vivienda alquilada. No obstante, se excluye del concepto “vivienda permanente” una parte alquilada de una casa con prestación de servicios mínimos (así como el domicilio empleado únicamente para contactos profesionales). De hecho señala, en su fundamento jurídico vigesimoprimer, que el recurrente sustituye lo que, en principio, sería una vivienda permanente por “el alquiler de una parte de una casa con prestación de servicios mínimos... Ello es indicativo de que el recurrente no residía con carácter de permanencia en dicha vivienda y por ello la sustituye por una parte de una casa arrendada con prestación de servicios mínimos que le era suficiente para sus eventuales estancias temporales en Portugal”.

²⁶ OBRIST, T y PFISTER, R. A. (2010): “Switzerland” en Maisto, G.: *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, EC and International Tax Law Series, Vol. 6 – IBFD, Ámsterdam, pág. 575. Ha de tenerse en cuenta que el aspecto que destacan estos dos autores lo es respecto de la versión del año 2010 del MCOCDE.

²⁷ Decisión (TC02220) del *First-Tier Tribunal* (Juez John Walters QC) de febrero de 2012 [disponible en: <http://financeandtax.decisions.tribunals.gov.uk/judgmentfiles/j6710/TC02220.pdf> (último acceso 27 julio 2018)]. Sobre este asunto, puede verse CLEAVE, B. (2014): “The Yates (2012) Case: Centre of Vital Interests of Dual Resident of Spain and United Kingdom was in United Kingdom”, *European Taxation*, Vol. 54, n° 2/3, págs. 108-112.

²⁸ El motivo de alquilar el apartamento (en Estepona en marzo del año 2000) fue para beneficiarse del clima cálido y seco de esa parte de España (§17), dado que padecía la enfermedad de *Gaucher* (§12).

²⁹ Según SASSEVILLE (2010) los Comentarios al art. 4.2 del MCOCDE parecen contradecirse en este aspecto, dado que, en su párrafo 13, dice primero que la vivienda ha de estar disponible para un período de tiempo relativamente largo, pero excluyendo sólo períodos extremadamente cortos [SASSEVILLE, J. (2010): “Temporal Aspects of Tax Treaties” en

indica que la disposición de la vivienda por parte de la persona debe serlo “*permanentemente, de manera continua*”³⁰. SASSEVILLE (2010) se remite a los Comentarios al art. 10 del *Draft Convention 1a*) de 1928, según los cuales “vivienda permanente” hace referencia a la idea de establecerse en un determinado lugar con la intención de permanecer en el mismo un cierto lapso de tiempo, pudiendo incluso considerarse que una persona que permanece en un hotel durante varios meses reside normalmente ahí³¹. Ello enlazaría con el argumento esgrimido por la Audiencia Nacional, en su sentencia de 21 de abril de 2010, que toma en consideración los consumos de electricidad de agua y gas, encontrándose éstos por debajo de los consumos medios de un hogar y que permiten afirmar que “*esto era por el escaso uso que hacía de [la vivienda]*”³². No obstante, si bien la permanencia es un requisito esencial, ello no implica, como indica AVERY JONES (1981), que la persona haya de pasar el resto de su vida en ese lugar³³.

Por lo tanto, este primer criterio va requerir de un concreto período de tiempo para poder considerar una vivienda como permanente. Esto es, el concepto de permanencia queda ligado a un elemento temporal. Los Comentarios al art. 4.2 no hacen referencia a qué período de tiempo se entiende suficiente para que quede cumplido el requisito de permanencia.

A nuestro juicio, podríamos hacer extensivas las disposiciones relativas al art. 5 del MCOCDE para así concretar el concepto de permanencia que nos permita determinar cuándo una vivienda es puesta a disposición del sujeto de manera permanente. Dado que el establecimiento permanente (EP) es definido como un lugar fijo de negocios, los Comentarios al art. 5 del MCOCDE señalan que el EP existirá si ese lugar de negocios tiene cierto grado de permanencia, esto es, si carece de naturaleza temporal:

“(…) la experiencia ha demostrado que los establecimientos permanentes normalmente no han sido considerados como tal en situaciones donde un negocio realizado en un Estado a través de un lugar fijo de negocios ha durado menos de seis meses (en cambio, la práctica muestra como en muchos casos se ha considerado la existencia de un establecimiento permanente cuando el lugar de negocios se ha mantenido por un período superior a seis meses)”.

Baker, P. y Bobbett, C.: *Tax Polymath: A Life in International Taxation: Essays in Honour of John F. Avery Jones*, IBFD, Ámsterdam].

³⁰ STS 5071/2006. Anteriormente, el TS señala que “como vivienda permanente a su disposición debe considerarse todo tipo de vivienda de la que disponga permanentemente, de manera continua” (STS julio 1996).

³¹ Véase SASSEVILLE, J. (2010): “History and Interpretation of the Tiebreaker Rule in Art.4 (2) of the OECD Model tax Convention” en Maisto, G.: *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, EC and International Tax Law Series, Vol. 6 – IBFD, Ámsterdam, pág. 154.

³² Señala la Audiencia Nacional que “no se aprecia el mismo grado de utilización efectiva” de la vivienda situada en Portugal que de la vivienda situada en España. En consecuencia, la AN aún en el supuesto de que contemplase la posibilidad de la existencia de dos viviendas permanentes a disposición del contribuyente, el diferente grado de utilización efectiva de las mismas es un elemento a tener en cuenta y que lleva a la AN a enlazar ello con el criterio del centro de intereses vitales.

³³ Véase AVERY JONES, J. F. (1981): “Dual Residence of Individuals – The Meaning of the Expressions in The OECD Model Convention-I”, *British Tax Review*.

Podríamos, pues, considerar un período de seis meses como el elemento temporal que determina la permanencia de la vivienda. Ahora bien, este elemento temporal podría llevarnos a confusión con la tercera *tie-breaker rule*, esto es, con el criterio de residencia habitual o *habitual abode*. En nuestra opinión, el primer criterio del art. 4.2 del MCOCDE no está haciendo referencia al tiempo que la persona permanece en un territorio, sino al hecho de que disponga de una vivienda de manera permanente en el sentido de *foyer*. En consecuencia, este criterio no basa la permanencia de la vivienda en un período de tiempo concreto, aunque el elemento temporal podría ser considerado como un aspecto más a la hora de determinar el mismo³⁴. De este modo, podríamos encontrarnos, por ejemplo, con una persona física que tiene a su disposición, dos viviendas en propiedad en el Estado A y en el Estado B. La doble disposición de una vivienda implicaría acudir a los siguientes criterios para determinar la residencia fiscal de la persona física. De forma que, si no se pudiese establecer el centro de intereses vitales entre el Estado A y el Estado B, sería el criterio de la residencia habitual el que resolvería el supuesto de doble residencia fiscal. De esta forma la habitualidad con la que esa persona reside en una u otra, esto es, el mayor o menor tiempo pasado en la primera o en la segunda vivienda, sería la que nos permitiría determinar en cuál de las dos reside de manera permanente. Ello implicaría, al final, combinar el criterio de la vivienda permanente con el de la residencia habitual.

3.2 El centro de intereses vitales como segundo criterio para resolver supuestos de doble residencia fiscal

En el supuesto de que la persona disponga de una vivienda permanente en ambos Estados, el apartado (a) *in fine* del art. 4.2 del MCOCDE señala que

“se le considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)”.

El centro de intereses vitales (*centre of vital interests; centre des intérêts vitaux*) es, por tanto, el segundo criterio para determinar la residencia de una persona física³⁵. No obstante, en algunos convenios éste es el primer criterio, de hecho en el CDI España-Bulgaria, se establece que es el centro de intereses vitales el criterio para resolver el conflicto de doble residencia.

Como indican los Comentarios al MCOCDE, ha de tenerse en cuenta los hechos que permitan determinar en qué Estado el sujeto tiene sus relaciones de índole personal y económica más

³⁴ De manera similar, ISMER Y RIEMER (2015) consideran que no hay período de tiempo mínimo para que una vivienda tenga el carácter de permanente. Afirman que la permanencia de la casa, conforme a su objeto y propósito, no debe basarse meramente en una medida cuantitativa. *De facto*, el test cuantitativo está incluido en el criterio de la *habitual abode*. Si bien estos autores descartan el elemento temporal del criterio de la vivienda permanente, señalan a continuación que el tiempo pasado en un lugar concreto puede ser tenido en cuenta en el test de la vivienda permanente; no pudiendo ser considerada una estancia de más de seis meses como temporal.

³⁵ Señala BAKER (2010) que el origen de este criterio se remonta a 1948 cuando fue introducido por primera vez en dos convenios suscritos entre Suecia y Suiza [BAKER, P. (2010): “The Expression “Centre of Vital Interests” in Art. 4(2) of the OECD Model Convention” en Maisto, G.: *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, EC and International Tax Law Series, Vol. 6 – IBFD, Ámsterdam].

estrechas. El art. 4.2 del MCOCDE acude a este segundo criterio cuando la persona disponga de una vivienda permanente en ambos Estados. Esto es, el criterio del centro de intereses vitales (en adelante CIV) determinará en cuál de los dos Estados, en los que la persona tiene una vivienda permanente, tiene la residencia fiscal a efectos del convenio en cuestión³⁶. De modo que en el supuesto de ausencia de vivienda permanente, no se acudirá a este segundo criterio, sino que operaría directamente el criterio de la habitualidad (*habitual abode*). Esto es, el CIV actúa como un criterio supletorio y complementario del apartado (a) del art. 4.2 del MCOCDE únicamente en el caso de la duplicidad de viviendas permanentes. Por otra parte, ante la imposibilidad de determinar el CIV –v.gr. el CIV no está en ninguna de las dos jurisdicciones o la persona tiene relaciones personales y económicas en ambos Estados contratantes–, habrá que acudir también al tercer criterio (*habitual abode*).

BAKER (2010) subraya la importancia que esta *tie-breaker rule* tiene en la práctica, habiendo sido de gran relevancia en la resolución de un significativo número de casos de doble residencia³⁷.

El párrafo 15 de los Comentarios al art. 4.2 del MCOCDE señalan que el CIV viene marcado por las relaciones familiares y sociales; el trabajo; las actividades políticas, culturales y de otra naturaleza; el lugar de negocios; el lugar desde el que se administran las propiedades; etc. Se trata, pues, de observar hechos y circunstancias que revelen el estilo y/o rutina de vida de la persona. Cabe hablar, en consecuencia, de un test objetivo al basarse el CIV en el contexto en que la persona se mueve, es decir, al tratarse de hechos. No obstante, como apunta BAKER (2010) ese test podría ser susceptible de cierto grado de subjetivación, puesto que si bien las estrechas relaciones familiares es un elemento personal que permite determinar el CIV, establecer, primero, qué familiares han de ser tenidos en cuenta (v.gr. núcleo familiar) y, segundo, qué se entiende por “estrecha relación” (v.gr. contacto diario) está dentro del plano subjetivo³⁸.

El párrafo 15 de los Comentarios al art. 4.2 del MCOCDE indica que todas esas circunstancias habrán de ser analizadas conjuntamente, debiendo prestar especial atención a las consideraciones basadas en actos personales del individuo (*personal acts; comportement personnel*). El amplio examen de las circunstancias de la vida individual puede implicar, según BAKER (2010), que el sujeto seleccione determinados factores influyendo así en el resultado de lo que debe determinarse bajo un criterio objetivo –esto es, la facilidad de manipular determinados hechos de la vida personal como el lugar en el que está registrado el vehículo, *inter alia*–; por otro lado, este mismo autor indica que cuántos más factores sean tenidos en cuenta, más posibilidades hay de

³⁶ En el asunto *Lynette Dawn Yates v. Commissioners for HMRC*, la disponibilidad de vivienda permanente tanto en España como en Reino Unido lleva al Tribunal, conforme al apartado (a) del art. 4.2 del Convenio, a examinar si las relaciones personales y económicas (*centre of vital interests*) son más estrechas en España o en el Reino Unido (§117).

³⁷ BAKER (2010), pág. 172. A título de ejemplo, este autor señala que en la base de datos *Juris Classeur* se han encontrado más de 70 casos entre 1971 y 2009 de los tribunales franceses en los que el CIV ha sido de gran relevancia en la resolución de los mismos.

³⁸ Véase BAKER (2010), págs. 174-175. En este sentido, OBUOFORIBO (2017) indica que al tratarse de un test basado en hechos y circunstancias, todo ha de ser considerado.

que se encuentren conexiones con los dos Estados en cuestión, dificultando así la identificación del CIV³⁹. Aunque los Comentarios al MCOCDE no hacen referencia a ello, parece que en el test del CIV hay implícito un elemento temporal, dado que es poco probable que los hechos observados sobre las relaciones personales y económicas puedan ir referidos a un corto período de tiempo⁴⁰.

Ese mismo párrafo 15 establece que

“[s]i una persona, disponiendo de una vivienda en un Estado, establece una segunda vivienda en otro Estado mientras mantiene la primera, el hecho de que mantenga esa primera vivienda en el entorno en el que siempre ha vivido, donde ha trabajado, y donde tiene su familia y posesiones puede, junto con otros elementos, demostrar que la persona ha mantenido su centro de intereses vitales en el primer Estado”

Se trata, por tanto, ante la duplicidad de vivienda permanente, de determinar el lugar en el que se encuentra tradicionalmente su centro de intereses vitales. Piénsese, por ejemplo, en una persona que, teniendo una vivienda de su propiedad en el Estado A, adquiere una segunda vivienda en el Estado B. Aunque se ha trasladado al Estado B, sigue manteniendo la vivienda del Estado A, donde percibe ciertas rentas (v.gr. pensión) y tiene además vínculos familiares (v.gr. sus hijos y nietos residen en dicho territorio) por lo que pasa ciertos períodos en la vivienda del Estado A. En este sentido se pronunció la *Supreme Court* de Canadá en el asunto *Thomson v. Minister of National Revenue* (1946)⁴¹, basando su decisión en el normal y habitual ritmo de vida (*ordinary mode of living*):

“...El hecho de que eligiera quedarse allí sólo mientras el tiempo era adecuado para jugar al golf no afecta a la cuestión. Su responsabilidad tributaria no puede venir determinada por el hecho de que cuando hace frío para jugar al golf en East Riverside, se traslada a Pinehurst para jugar al golf allí (...) Estuvo en East Riverside una parte significativa de cada año, siendo su estancia habitual. Además residía en East Riverside en el curso normal de su vida. No había un carácter inusual o casual en ello... [su residencia] estaba en el curso de la rutina regular, normal y habitual de su vida” (p. 217).

En el anteriormente citado asunto *Lynette Dawn Yates v. Commissioners for HMRC*, se hace también referencia a esa segunda parte del párrafo 15 de los Comentarios. La HMRC destaca varios argumentos a favor del CIV en el Reino Unido, que son aceptados por el Tribunal:

³⁹ BAKER (2010), pág. 177.

⁴⁰ Véase WHEELER, J.C. (2015): “Time in Tax Treaties”, *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD.

⁴¹ Decisión del *Supreme Court Judgments* de 24 de enero de 1946 [disponible en: <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/2786/1/document.do> (último acceso 27 julio 2018)]. En este caso, el sujeto pasivo dejó Canadá con la intención de establecer su vivienda y domicilio en Bermuda. Aunque permaneció más de 183 días fuera de Canadá, volvió varias veces a Canadá, quedándose durante períodos significativos para jugar al golf y viviendo en una casa, de su propiedad, que él había construido. La Corte Suprema de Canadá determinó que dicha persona estaba sujeta a tributación como residente. Sobre este asunto, puede verse BROOKS, K. (2010): “Canada” en Maisto, G.: *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, EC and International Tax Law Series, Vol. 6 – IBFD, Ámsterdam, págs. 305-309.

“...mantuvo una vivienda permanente para su uso en el Reino Unido, había vivido siempre en el Reino Unido, su familia estaba en el Reino Unido, sus posesiones estaban en el Reino Unido (a excepción del apartamento español)... sus relaciones familiares eran suficientemente importantes como para que pasase 191 días en el Reino Unido en el año 2002 (frente a los 137 días en España) y, cuando en 2008, su matrimonio entró en crisis, decidió volver con su marido al Reino Unido en lugar de quedarse en España – a pesar de los beneficios que su residencia española significaba”(§122).

El Tribunal destaca de manera especial el vínculo marital (§127) y el hecho de que su traslado a España se debiese a motivos de salud, siendo ingresada en su cuenta bancaria en el Reino Unido el subsidio por enfermedad (§131). Si bien el Tribunal concluye que la contribuyente reside en el Reino Unido en base al criterio del CIV, señala que en caso de haber necesitado acudir a la siguiente *tie-breaker rule*, esto es, el criterio *habitual abode*, se hubiese inclinado a favor de la residencia en España, debido al cómputo de días que permaneció en territorio español en el período en cuestión (§134). En el presente asunto, dentro del concepto del CIV, parece dársele un especial valor a las relaciones personales de la contribuyente. Ello puede llevarnos a la siguiente cuestión, dado que las circunstancias personales y económicas han de ser observadas en conjunto, ¿qué circunstancias van a tener un mayor peso en el momento de determinar el CIV en uno de los dos Estados implicados? Esto es, como se mencionaba anteriormente, el amplio análisis de hechos y circunstancias de la persona puede llevar a encontrar vínculos (personales y económicos) con ambos Estados, por tanto, para poder determinar el CIV, ¿existe una prevalencia entre ambas clases de circunstancias? Como se ha indicado anteriormente, los Comentarios señalan que ha de prestarse especial atención a los actos personales del individuo, ¿significa ello una preferencia hacia los vínculos personales frente a los económicos?⁴². Para VELÁZQUEZ CUETO (2012) ha de realizarse una valoración conjunta de todas las circunstancias personales y económicas concurrentes en la persona para determinar con qué país tiene un vínculo más estrecho, sin que pueda entenderse que el MCOCDE o sus Comentarios dan preferencia a unas circunstancias frente a otras⁴³.

En Francia, por ejemplo, circunstancias personales y económicas están equiparadas⁴⁴. El *Conseil d'Etat*, en su Decisión de 21 de diciembre de 1983 (Nº 27685), señala que Francia debe, en el sentido del CDI España-Francia, ser considerada como el Estado en el que el sujeto tenía sus vínculos personales y económicos más estrechos y, en consecuencia, el Estado en el que se encontraba su CIV. De igual modo, en su Decisión de 17 de diciembre de 2003 (Nº 241920), el *Conseil d'Etat* se refiere nuevamente tanto a vínculos personales como económicos para deter-

⁴² El párrafo 15 de los Comentarios se refieren a “*personal acts*” (o “*comportement personnel*”) sin entrar a definir qué debemos entender por “actos personales”. A nuestro juicio ello parece ir referido a las circunstancias de naturaleza personal. No obstante, BAKER (2010) considera que bajo esta expresión se pueden estar incluyendo tanto actividades económicas –v.gr. mantener el trabajo en un determinado país– como relaciones personales –v.gr. mantener la casa familiar en un Estado– [BAKER (2010), pág. 178].

⁴³ VELÁZQUEZ CUETO (2012), pág. 198.

⁴⁴ MESSAGE, N. (2010): “France” en Maisto, G.: *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, EC and International Tax Law Series, Vol. 6 – IBFD, Ámsterdam, pág. 351; CERIONI, L. (2012): “Tax Residence Conflicts and Double Taxation: Possible Solutions?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, Nº 12, pág. 648.

minar el CIV del contribuyente en Francia como el lugar con el que estas relaciones son más estrechas. En Canadá, por ejemplo, en el asunto *Allchin v. The Queen* (2005) se tratan por igual las relaciones personales y económicas como determinantes del CIV:

“...tras revisar estos indicios, el recurrente tiene su centro de intereses vitales tanto en Canadá como en Estados Unidos. Casi todas las actividades económicas estaban situadas en Estados Unidos, mientras que sus relaciones personales eran más estrechas en Canadá. Su profesión y trabajo estaba en los Estados Unidos. Su familia estaba en Canadá” (§49).

En este caso, la presencia de relaciones personales en un Estado y la presencia de actividades económicas en el otro Estado supone la indeterminación del CIV en ninguno de los dos Estados, sin que se le otorgue un mayor peso a unos u a otros vínculos. Es decir, no se da preferencia a uno u otro Estado en base a la naturaleza (personal o económica) de los vínculos mantenidos por la persona con cada uno de ellos, sino que se acudirá a la siguiente *tie-breaker rule* para poder fijar la residencia de la persona.

En el Estado español, como se ha mencionado anteriormente, el art. 9.1 (b) LIRPF se refiere al “*núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta*” como criterio para determinar la residencia habitual en España, esto es, el centro de intereses económicos. Este mismo precepto *in fine* establece una presunción *iuris tantum*: residencia en España cuando el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad residan en el Estado español. Si bien la normativa española no hace referencia al CIV, podríamos entender que el apartado (b) de este artículo engloba en el mismo las relaciones económicas y personales del sujeto pasivo.

La DGT, en su consulta vinculante de 10 de septiembre de 2002 (V1280-02), determinó la residencia fiscal en base al criterio del CIV. Se trataba de un nacional italiano desplazado a España para prestar servicios en una empresa española por un período superior a 183 días. Como reza el art. 9 LIRPF, la permanencia en España durante más de 183 días permite determinar la residencia habitual en nuestro país. No obstante, ha de atenderse –y así lo hace la DGT– al Convenio suscrito entre España e Italia en 1977. Bajo la rúbrica “domicilio fiscal”, su art. 4.2 resuelve los conflictos de doble residencia. La DGT determinó la residencia fiscal en Italia en base a “*la permanencia del cónyuge no separado y sus hijos en Italia y sobre el contrato vigente con la empresa italiana*”, esto es, el lugar donde radicaban las estrechas relaciones personales y económicas del sujeto.

Por su parte, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 4 de julio de 2006, da un mayor peso a los aspectos económicos, puesto que

“a la vista de la dificultad de situar en España o en Suiza el núcleo fundamental de sus relaciones personales, se hace preciso fijarse en los aspectos económicos, menos sutiles pero más susceptibles de acreditación. Y en las actuaciones documentadas ha quedado suficientemente probado que es en España donde radican la mayor cantidad de bienes y rentas” (FJ4)⁴⁵.

⁴⁵ Esto mismo se observa en la anterior STS 8107/2005 de 15 de diciembre de 2005 referida al mismo contribuyente pero, en este caso, en relación al IP.

Por otro lado, la Audiencia Nacional, en su sentencia de 21 de abril de 2010, analiza si el contribuyente ha de ser considerado residente fiscal en España o en Portugal. Dada la doble residencia fiscal basada en las legislaciones nacionales, se acude al art. 4.2 del CDI España-Portugal (1995) y, en concreto, al criterio del centro de intereses vitales al considerar la posible existencia de dos viviendas permanentes. Señala la AN que el CIV atiende “a una pluralidad de circunstancias: personales, familiares, sociales, económicas” y acto seguido pasa a analizar, por un lado, las circunstancias personales y, por otro, las relaciones económicas concurrentes en el caso:

“(…) lo cierto es que a efectos de determinar la residencia fiscal, no son suficientes los vínculos afectivos, sino también, y estos son los más determinantes, los vínculos económicos, los cuales, en los ejercicios inspeccionados, eran mayores en España que en Portugal”

Este pronunciamiento da también mayor peso a los elementos económicos para considerar al contribuyente como residente fiscal en España⁴⁶.

En nuestra opinión, han de valorarse todas las circunstancias personales y económicas de manera conjunta de modo que si las primeras se manifiestan de manera más clara en un Estado contratante, y las segundas están presentes en otro Estado contratante, ha de considerarse la imposibilidad de determinar el CIV en un único país y, en consecuencia, la resolución de la doble residencia⁴⁷. Ello viene apoyado por el párrafo 10 a los Comentarios del art. 4 del MCOCDE que, como comentábamos, señala que no han de existir dudas en cuanto al criterio de preferencia, debiendo éste mostrar un grado de vinculación lo suficientemente estrecho para justificar la consideración como residente de una persona en uno u otro Estado contratante. Igualmente, en la misma línea, BAKER (2010) presume que cuando el apartado (b) del art. 4.2 del MCOCDE contempla la posibilidad de que el CIV no pueda ser determinado –acudiendo en ese caso al criterio de la *habitual abode*– se debe a la existencia de varios factores que señalan en direcciones opuestas de modo que no es posible identificar un Estado u otro con el CIV de la persona⁴⁸.

Con anterioridad (apartado 2), se ha hecho referencia al CDI España-Hong Kong (2012). El apartado (ii) del art. 4.1 está estableciendo un doble criterio (o criterio reforzado) de residencia en Hong Kong, puesto que, además de permanecer en el territorio un determinado período de tiempo, se hace necesario que se mantengan relaciones personales y económicas en dicho territorio. De forma que si, por ejemplo, nos encontrásemos con una persona física que ha permanecido en España 184 días, por un lado, y 181 días en Hong Kong, conforme a las legislaciones internas, sería, *a priori*, residente en ambos Estados. No obstante, si en Hong Kong carece de relaciones personales y económicas, ello implicaría que esa persona no tiene la condición de residente en el

⁴⁶ Se trata de un contribuyente cuya principal fuente de renta está constituida por su actividad como escritor. La AN reconoce la dificultad para determinar el lugar en el que se desarrolla el proceso creativo, entendiendo que, en principio, ha de ser allí donde se encuentre el escritor, esto es, en España, por ser allí donde se comunica con sus agentes literarios e intermediarios y donde recibe las llamadas y faxes de sus editores, traductores, etc.

⁴⁷ CERIONI (2012) indica que las autoridades tributarias nacionales y la jurisprudencia llegan a diferentes conclusiones respecto aquellas situaciones en las que los vínculos económicos de un contribuyente están concentrados en un Estado mientras que los vínculos sociales están presentes en el otro Estado [CERIONI (2012), pág. 648].

⁴⁸ BAKER (2010), pág. 173.

citado territorio, no sólo a los efectos del Convenio, sino tampoco bajo la normativa interna de Hong Kong.

3.3. Otros criterios para determinar la residencia fiscal de las personas físicas

En defecto del criterio de la vivienda permanente y del centro de intereses vitales, el art. 4.2 del MCOCDE establece, de manera subsidiaria, otros tres criterios para resolver la doble residencia de las personas físicas. El CDI España-Australia no acude a estos tres criterios en casos de doble residencia. Esto es, se refiere únicamente a las *tie-breaker rules* de la vivienda permanente y del CIV (apartados (a) y (b) de su art. 4.3). Igual ocurre en el caso del CDI Canadá-Australia (1980).

El apartado (b) del art. 4.2. del MCOCDE establece que “se le considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente” cuando no pueda determinarse el Estado en el que la persona tiene el centro de intereses vitales o en caso de no tener vivienda permanente en ninguno de los dos Estados⁴⁹. Por lo tanto, se está estableciendo un criterio de resolución de la doble residencia para dos escenarios diferentes: (i) la disponibilidad de una vivienda permanente en dos Estados, no pudiendo determinar el CIV; y, (ii) la no disponibilidad de vivienda permanente en ninguno de los dos Estados. En consecuencia, la residencia habitual se convierte, en este ulterior escenario, en el segundo criterio para resolver la doble residencia.

Cabe destacar, en este sentido, el CDI Canadá-Estados Unidos (1980); puesto que, en caso de que la persona no tenga vivienda permanente en ninguno de los dos Estados contratantes, la residencia de la persona vendrá determinada por el Estado con que las relaciones económicas y personales sean más estrechas. En el supuesto de que el CIV no pueda ser determinado, será tenido en cuenta entonces el criterio de la residencia habitual. Por lo tanto, bajo este Convenio, el criterio de la *habitual abode* opera en un único escenario, esto es, cuando no es posible determinar el CIV. En el asunto canadiense *Allchin v. The Queen* (2005), se establece que, dada la diferencia entre el MCOCDE y el CDI Canadá-Estados Unidos, los Comentarios en relación a la *habitual abode* no resultan de utilidad para interpretar dicho Convenio (§51).

El párrafo 17 de los Comentarios al art. 4.2 del MCOCDE indica que, en el primer caso, la balanza deberá inclinarse hacia el Estado en el que la persona pasa más tiempo (*more frequently; le plus souvent*), considerando a estos efectos el tiempo que ha permanecido tanto en la vivienda permanente como en cualquier otro lugar de ese Estado⁵⁰. Mientras que, en el segundo escenario, se considerarán todas las estancias realizadas en el Estado en cuestión sin que sea necesario establecer el motivo de las mismas.

⁴⁹ El CDI España-Polonia (1982) se refiere a “morada habitual”.

⁵⁰ En el asunto *Allchin v. The Queen*, se hace el cómputo de días que la contribuyente ha permanecido en Canadá y en Estados Unidos para determinar su residencia conforme al criterio de la *habitual abode*: 100 días aproximadamente en Canadá (principalmente los fines de semana) y 265 días aproximadamente en los Estados Unidos (§53). En consecuencia, la residencia se determina en Estados Unidos en base a su estilo de vida y actividades presentes en este Estado y porque permaneció alrededor de 265 días al año en el mismo (§54). En el asunto *Yoon v. The Queen* (2005), no se hace referencia a los días que el contribuyente ha permanecido en cada Estado, sino que establece, en base a las pruebas, que el contribuyente pasó más tiempo en Corea que en Canadá por lo que su residencia habitual estaba en Corea (§41).

En cuanto al período de tiempo en el que debe realizarse la comparación, los Comentarios indican que ésta debe abarcar un período de tiempo suficiente para que sea posible determinar si la residencia en cada uno de los Estados es habitual⁵¹, así como determinar los intervalos en los que se efectúan las estancias. Para STUART (2010) esto parece incompatible con el apartado (c) del art. 4.2 del MCOCDE, el cual establece un criterio adicional (la nacionalidad) para los casos en los que una persona tiene residencia habitual en los dos Estados o en uno de ellos. Añade este autor que es poco probable que surjan estas circunstancias al comparar el cómputo de días⁵².

Ante la falta de “habitual abode” en ninguno de los Estados o viviendo habitualmente en ambos, el apartado (c) del art. 4.2 del MCOCDE establece el criterio de la nacionalidad⁵³. El apartado (g) del art. 3.1 del MCOCDE señala que,

“el término nacional en relación con un Estado contratante, significa: (i) toda persona física que posea la nacionalidad o ciudadanía de ese Estado contratante; (...)”

En el CDI Canadá-Estados Unidos, el apartado (c) de su art. 4.2, se refiere a la ciudadanía como cuarta *tie-breaker rule*. De hecho, según BROOKS (2010), en varios convenios suscritos por Canadá, el test de la nacionalidad es sustituido por el de la ciudadanía⁵⁴. En el caso del CDI España-Hong Kong, la letra (c) de su art. 4.2, se refiere a “*derecho de domicilio*” en el caso de Hong Kong y a “*nacional*” en el caso del Estado español.

Señala DIRKIS (2009) que el test de la nacionalidad es usado también como un elemento para determinar el lugar de las relaciones económicas más estrechas en 15 convenios suscritos por Australia, *inter alia* el CDI España-Australia⁵⁵. Al inicio de este apartado, hemos indicado que este Convenio únicamente incluye los criterios de la vivienda permanente y el CIV para resolver los conflictos de doble residencia. Cabe entender, por tanto, que si bien la nacionalidad no es tomada en cuenta como *tie-breaker rule* en este CDI, sí lo es –como un elemento o aspecto más– a los efectos de determinar el CIV. El CDI España-Indonesia (2000) tampoco incluye el criterio de la nacionalidad, sino que cuando la persona resida habitualmente en ambos Estados (o en ninguno de ellos), la resolución del conflicto pasará por el común acuerdo de las autoridades competentes españolas e indonesias.

⁵¹ En el asunto *Allchin v. The Queen*, se hace una remisión al *New Shorter Oxford English Dictionary* para definir habitualidad, indicando que significa lo que se desprende del término, esto es, usual, constante, continuo (§52).

⁵² STUART, E. (2010): “Art. 4(2) of the OECD Model Convention: Practice and Case Law” en Maisto, G.: *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, EC and International Tax Law Series, Vol. 6 – IBFD, Ámsterdam, pág. 190.

⁵³ La nacionalidad se determina conforme a la legislación doméstica de cada Estado, siendo pocos los casos de doble residencia resueltos en base al criterio de la nacionalidad [STUART (2010), pág. 192]. Por ejemplo, en la sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de enero de 2010 se opta por el criterio de la nacionalidad para resolver la situación de doble residencia (entre España y Reino Unido) de un contribuyente.

⁵⁴ Brooks (2010), pág. 326.

⁵⁵ DIRKIS, M. (2010): “Australia” en Maisto, G.: *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, EC and International Tax Law Series, Vol. 6 – IBFD, Ámsterdam, pág. 237.

Por último, en el supuesto de doble nacionalidad, o no siendo nacional de ninguno de los dos Estados, serán las autoridades competentes⁵⁶ las que de común acuerdo (*mutual agreement; commun accord*) deban resolver el caso (art. 4.2 (d) del MCOCDE). Cabe matizar que mientras el MCOCDE establece que las autoridades competentes deben resolver (*shall settle*) el conflicto de mutuo acuerdo, el MC EEUU señala que las autoridades competentes de ambos Estados contratantes se esforzarán (*shall endeavor to settle*) por resolver el conflicto. El párrafo 20 de los Comentarios al art. 4.2 del MCOCDE establece que este deber de resolver el conflicto de doble residencia ha de hacerse conforme al procedimiento establecido en el art. 25 del Modelo Convenio. No obstante ello, los Comentarios no indican en base a qué criterios las autoridades competentes han de resolver el conflicto de doble residencia⁵⁷. El CDI España-Austria (1968⁵⁸) no recoge este criterio, es decir, no incluye la resolución del conflicto mediante el común acuerdo de las autoridades competentes como cierre del apartado segundo del art. 4 del CDI. Por su parte, el CDI España-Chile (2004) se refiere (al igual que otros convenios firmados por España), en la letra (d) de su art. 4.2, a la resolución mediante un procedimiento amistoso. El CDI España-Suecia (1977) señala, en su art. 4.3, que cuando una persona física sea residente en Suecia conforme a la “norma de los tres años” y al mismo tiempo lo sea también en España conforme a su legislación interna, “*las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán su residencia de común acuerdo*”. De esta forma, en este supuesto, no entrarán en juego los criterios anteriormente analizados, sino que directamente serán las autoridades competentes las que resuelvan el conflicto.

4. LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

El art. 4.3 del MCOCDE señala que, en caso de que conforme a la normativa de cada Estado contratante, una persona jurídica (en concreto, señala el MCOCDE “*a person other than an individual*”) resulte residente en ambos Estados, las autoridades competentes se esforzarán (*shall endeavour*) por determinar de mutuo acuerdo el Estado contratante en el que esa persona ha de ser considerada residente a efectos del Convenio. Indica, además, que se tendrán en cuenta “la sede de dirección efectiva, el lugar de constitución o de creación por otros procedimientos y otros factores relevantes”⁵⁹. La consecuencia de la falta de acuerdo por parte de las autoridades competentes es la denegación de los beneficios del Convenio, es decir, “esa persona no accederá a ninguna reducción o exención tributaria prevista en el Convenio”.

⁵⁶ El término “autoridad competente” viene definido en el art. 3.1 (f) del MCOCDE. A título de ejemplo, en el CDI España-Alemania (2012), autoridad competente en el caso de España es el Ministerio de Economía y Hacienda, y en el caso de Alemania el Ministerio Federal de Hacienda (art. 3.1).

⁵⁷ STUART (2010), pág. 193.

⁵⁸ Protocolo (1995) de modificación del CDI España-Austria.

⁵⁹ En consecuencia, cada supuesto será analizado “*case by case*” y en base a diversos factores como la dirección y gestión de la entidad. En concreto, el párrafo 24.1 de los Comentarios al art. 4.3 del MCOCDE indica factores como el lugar en el que se produzcan las reuniones del equipo directivo u órgano equivalente, el lugar en el que el director general u otros ejecutivos realicen sus actividades, etc.

Cuando esta *tie-breaker rule* fue introducida por primera vez en el Borrador de Convenio de 1963, el Comité Fiscal de la OCDE manifestó que a pesar de que, en la práctica, las situaciones de doble residencia de entidades son poco frecuentes, se necesitaban reglas especiales de preferencia⁶⁰. Apunta el párrafo 22 de los Comentarios al art. 4.3 del MCOCDE que la preferencia se dio al criterio de sede de dirección efectiva (*place of effective management*; *siège de direction effective*); puesto que, si bien una entidad puede tener más de una sede (*place of management*), sólo puede tener una única sede de dirección efectiva (*place of effective management*)⁶¹.

Por su parte, el MC EEUU no establece regla de desempate para entidades. Su art. 4.4 señala que cuando una sociedad es residente en ambos Estados contratantes, no será considerada residente a los efectos del CDI y, por tanto, no podrá acceder a los beneficios del convenio⁶². A continuación, el art. 4.5 del MC EEUU se refiere a otras personas diferentes a las personas físicas y a las sociedades, indicando que en caso de doble residencia de este tipo de personas, serán las autoridades competentes las que intentarán determinar de mutuo acuerdo el modo de aplicar el convenio a dicha persona.

Por otro lado, cabe hacer mención, como supuesto especial, a aquellos casos en que ninguno de los Estados contratantes considera al contribuyente como residente. Esto es, un supuesto de “doble no residencia” que lleva aparejada la doble no imposición. Un ejemplo reciente es la investigación de la Comisión Europea en aplicación de la prohibición de ayudas de Estado en el caso *Apple*. En concreto, la entidad “*Apple Sales International*” no era considerada como residente por ninguno de los dos Estados debido a la disparidad de criterios para la determinación de la residencia, constitución (*place of incorporation*) en Estados Unidos y sede de dirección efectiva (*place of effective management*) en Irlanda⁶³.

⁶⁰ OCDE (2015): *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales*, Acción 6 – Informe Final 2015, pág. 77.

⁶¹ En el asunto *Oceanic Trust Co Ltd v. Commissioner for South African Revenue Service* de junio de 2011 destaca, como uno de los elementos claves del concepto de “sede de dirección efectiva”, el lugar en el que ordinariamente el comité directivo toma sus decisiones y donde se determinan las actuaciones a llevar a cabo por la entidad (§54). Esta decisión judicial también incide en la idea de que puede haber más de una sede, pero solamente una única sede de dirección efectiva en un momento dado.

⁶² La anterior versión del MC EEUU (2006) establecía que en caso de doble residencia de sociedades, debía darse preferencia al Estado en el que esa entidad había sido creada u organizada conforme a la legislación de un Estado contratante, correspondiendo en los restantes casos a las autoridades competentes de ambos Estados contratantes determinar de mutuo acuerdo la forma de aplicar el convenio a esa sociedad.

En consecuencia, Estados Unidos tiene formulada una reserva al art. 4.3 del MCOCDE en el sentido de que se reserva el derecho a usar el criterio del “*place of incorporation*” para determinar la residencia de una entidad y, en su defecto, a denegar los beneficios del convenio a esa entidad con doble residencia (párrafo 31 de los Comentarios al art. 4 del MCOCDE).

⁶³ Véase TING, A. (2015): “The Politics of BEPS – Apple’s International Tax Structure and the US Attitude towards BEPS”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 69, Nº 6/7, pág. 411.

Ha de tenerse en cuenta que Irlanda ha modificado su legislación de forma que con efectos desde el 1 de enero de 2015, las empresas constituidas en Irlanda (a partir de ese momento) son consideradas como residentes en Irlanda a efectos fiscales. Para las empresas constituidas antes del 1 de enero de 2015, ello no será de aplicación hasta el 1 de enero de 2021 [OSTASZEWSKA: “*Ireland - Corporate Taxation* (sec. 1)”, *Country Surveys IBFD* (último acceso 27 julio 2018)].

En este sentido, el Plan BEPS de la OCDE se ha centrado en el riesgo de la doble no imposición como consecuencia de casos de doble residencia, habiendo dejado para ello sin efecto la *tie-breaker rule* basada en la sede de dirección efectiva⁶⁴. De este modo, este criterio es remplazado por el procedimiento amistoso. Ahora bien, no se trata realmente de un nuevo criterio, puesto que en la actualización de 2008 del Modelo Convenio se introdujo una versión alternativa al art. 4.3 en sus Comentarios. En concreto, el párrafo 24.1 señalaba (MCOCDE 2014) que los Estados pueden establecer, en sus CDIs, que sean las autoridades competentes las que

“(…) determinen de mutuo acuerdo el Estado contratante del que esa persona debe considerarse residente a los efectos del Convenio, teniendo en cuenta su sede de dirección efectiva, su lugar de constitución o de creación por otros procedimientos, así como cualquier otro factor relevante. En ausencia de tal acuerdo, esa persona no podrá acogerse a las reducciones o exenciones previstas en el Convenio, salvo en la forma y medida que puedan acordar las autoridades competentes de los Estados contratantes”⁶⁵.

Por tanto, este cambio no es otro que descartar la preferencia de la sede dirección efectiva del art. 4.3 del MCOCDE en favor de una alternativa ya reflejada en los Comentarios.

Como se ha mencionado anteriormente, la excepcionalidad de los supuestos de doble residencia de entidades y que éstos sean debidos a situaciones de elusión fiscal es lo que justifica este cambio de la OCDE, reflejado en la Acción 6 de su Plan BEPS⁶⁶. Este cambio implica, como señalan ARRIBAS PLAZA *et al.* (2017), abandonar un criterio normativo y hacer depender la solución del conflicto a la fluidez y eficacia del procedimiento amistoso⁶⁷. Sin embargo, no se trata, como hemos dicho, de una medida originaria del Plan BEPS. Es, por ello, que ESCRIBANO (2017) considera que el Plan BEPS ha recuperado viejas medidas para abordar los retos identificados en los diferentes Informes y que los cambios introducidos en la nueva versión del Modelo Convenio se basan en los Comentarios ya existentes en el MCOCDE (2014)⁶⁸.

⁶⁴ OCDE (2015), pág. 77.

Como señalaba la OCDE, en su nota explicativa del Plan BEPS de 2014 (*Deliverables*), el objetivo primordial es la eliminación de la doble no imposición. Señalando en su nota explicativa del Plan BEPS de 2015 (*Final Reports*) que, si bien BEPS puede provocar doble no imposición, las medidas diseñadas para contrarrestar BEPS no deberían tener como consecuencia la generación de doble imposición.

GREGGI (2017) señala que el concepto tradicional de la sede de dirección efectiva está resultando ineficiente para resolver la progresiva asimetría entre el lugar en el que la riqueza es generada y el Estado en el que el contribuyente debería quedar sujeto a tributación [GREGGI, M. (2017): “Action 6. In search of compass. Base erosion, profit shifting and new dilemmas in international taxation” en Ramos Prieto, J.: *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Aranzadi, págs. 271-272].

⁶⁵ Cuando esta alternativa estaba siendo objeto de debate, muchos países opinaban que los supuestos de doble residencia de sociedades estaban vinculados con frecuencia a estrategias de elusión fiscal (OCDE (2015), pág. 77).

⁶⁶ Esto mismo ha quedado reflejado en el párrafo 23 de los Comentarios al art. 4.3 del MC OCDE. La poca frecuencia de entidades consideradas residentes en dos Estados que señala la OCDE resulta “sorprendente” para OBUOFORIBO (2017) dados los desarrollos en nuevas tecnologías y comunicaciones electrónicas.

⁶⁷ ARRIBAS PLAZA, D., LÓPEZ TAMAYO, M. y SÁNCHEZ LÓPEZ, A. (2017), “Acción 6: Impedir la utilización abusiva de Convenios para evitar la doble imposición”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, pág.15.

⁶⁸ Véase ESCRIBANO, E. (2017): “Is the OECD/G20 BEPS Initiative Heading in the Right Direction? Some Forgotten (and Uncomfortable) Questions”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 71, N° 5, pág. 251.

En nuestra opinión, la no concesión de los beneficios del CDI en base a la falta de acuerdo entre las autoridades competentes puede ser claramente debatible a la luz del principio de seguridad jurídica⁶⁹. En consecuencia, nos merece una valoración positiva que España haya establecido una reserva a tales efectos en lo que al Convenio Multilateral se refiere⁷⁰. Ello implica que nada de lo dispuesto en el art. 4 del Convenio Multilateral (“entidades con doble residencia”) será de aplicación a los CDIs comprendidos en el Convenio.

La gran parte de los convenios suscritos por España se inclinan por el criterio de la sede de dirección efectiva. En esencia, como se ha indicado anteriormente, la sede de dirección efectiva forma parte del concepto de residencia fiscal del art. 8 LIS.

El CDI España-Austria indica que en caso de no poder determinarse el lugar en el que se encuentra su sede de dirección efectiva, la entidad será considerada residente en el Estado contratante en el que se constituyó. El CDI España-Ecuador (1993) se refiere a “sede de dirección o de administración efectiva” y el CDI España-China indica el lugar en el que se encuentre “su sede de dirección efectiva (oficina central)”. En este sentido, Japón y Corea han incluido una reserva para usar en sus convenios el término “*head or main office*” en lugar de sede de dirección efectiva.

No obstante ello, algunos convenios suscritos por España se han separado del criterio de sede efectiva, como el CDI España-Estonia (2005) o el CDI España-Japón (1974), y han optado por el procedimiento amistoso (*mutual agreement*)⁷¹. El CDI España-Chile (2004), por ejemplo, señala que

“(…) los Estados Contratantes harán lo posible, mediante un procedimiento amistoso, por resolver el caso. En ausencia de un acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes, dicha persona no tendrá derecho a ninguno de los beneficios o exenciones impositivas contempladas por este Convenio”.

Por lo tanto, la falta de acuerdo entre las autoridades competentes determina no poder acceder al CDI. Igualmente, el MC EEUU, como hemos adelantado, establece en el apartado cuarto de su art. 4 que

“si las autoridades competentes no alcanzan un acuerdo, esa empresa no será tratada como un residente de ninguno de los dos Estados Contratantes a efectos de la aplicación de los beneficios del Convenio”.

⁶⁹ BÁEZ MORENO y ZORNOZA PÉREZ señalan, en su National Report para el Congreso de la EATLP de 2017, que los cambios resultantes de la Acción 6 del Plan BEPS respecto a esta *tie-breaker rule* no son buenas noticias para los contribuyentes o, al menos, para el principio de seguridad jurídica.

⁷⁰ La posición española en cuanto al Convenio Multilateral se encuentra disponible en: http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/Documentacion/Convenio%20multilateral_ES_Posicion%20espanola.PDF (último acceso 27 julio 2018).

⁷¹ El CDI España-Filipinas (1994) señala que la “situación se resolverá de común acuerdo”.

En efecto, el CDI España-Estados Unidos (1990) establece que las autoridades competentes tratarán de resolver la cuestión mediante acuerdo amistoso, no considerando a esa persona residente en ninguno de los Estados contratantes en caso de que no alcancen acuerdo⁷².

Por su parte, el CDI España-Canadá (1981, modificado en 2015) señala que en el supuesto de doble residencia de una persona, los Estados contratantes determinarán su residencia mediante acuerdo amistoso (*mutual agreement*) teniendo en cuenta

“su sede de dirección efectiva, el lugar de constitución, y cualquier otro factor pertinente”⁷³.

A diferencia de otros CDIs suscritos por España (v.gr. CDI España-Chile, CDI España-Estonia, CDI España-Letonia, CDI España-Lituania), la falta de acuerdo, en este caso, no supone el no acceso a los beneficios de dicho Convenio, sino que las autoridades competentes, también mediante acuerdo amistoso, “se esforzarán” por determinar la forma en el que el CDI ha de aplicarse a esa persona.

El CDI España-México (1994, modificado en 2017) combina ambos criterios, pues, si

“(…) dicha persona cuenta con una sede de dirección efectiva en cada uno de los Estados Contratantes⁷⁴, las autoridades competentes de los mismos harán lo posible por definir, por medio de un acuerdo amistoso, el Estado Contratante del que debe considerarse residente (...), teniendo en cuenta desde donde realizan habitualmente sus funciones el consejero delegado y los altos ejecutivos; desde donde se realiza la alta gestión cotidiana, así como cualquier otro factor equivalente”

Otra particularidad en este aspecto la encontramos en el CDI España-Turquía (2004), en el cual, si bien se sigue el criterio de la sede de dirección efectiva, si esa persona tiene su sede de dirección efectiva en unos de los Estados y su domicilio social en el otro,

⁷² Excepto en los pagos a que se refieren los apartados 1 a 4 del art. 10 (dividendos), el art. 11 (intereses) y el art. 12 (cánones), efectuados por esa persona.

⁷³ Cabe señalar que previo a la modificación del CDI España-Canadá por el Protocolo de 2015, se establecía la nacionalidad como primer criterio para resolver un conflicto de doble residencia y, en caso de no tener nacionalidad de ninguno de los Estados contratantes, se acudía, entonces, al criterio de la sede de dirección efectiva.

En el CDI España-Malasia (2008) se resolverá de común acuerdo por las autoridades competentes teniendo en cuenta el lugar que se encuentre su sede de dirección efectiva. El CDI España-El Salvador (2009) el CDI España-República Dominicana (2014) señalan que las autoridades competentes tendrán en cuenta, en ese procedimiento amistoso, “la sede de dirección y administración efectiva de su actividad económica o cualquier otro factor de índole económico relevante”. Por otro lado, el CDI España-Letonia (2005) y el CDI España-Lituania (2004) también se refieren al procedimiento amistoso, en cuyo seno se tendrán en cuenta “la sede de dirección efectiva, el lugar de constitución y cualesquiera otros factores económicos y materiales pertinentes”.

⁷⁴ Como se ha indicado anteriormente, el párrafo 24 de los Comentarios al art. 4.3 MC OCDE señala que una entidad sólo tiene una sede de dirección efectiva, sin embargo este CDI está contemplando la posibilidad de que una entidad tenga sede de dirección efectiva en los dos Estados contratantes. En nuestra opinión, habría que entender ello como que la entidad dispone de dos sedes en ambos Estados parte del Convenio, debiendo, entonces, las autoridades competentes, a partir de los criterios señalados, definir cuál de esas dos sedes es la sede de dirección efectiva, determinando así la residencia fiscal en uno solo de los Estados contratantes.

“las autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas para determinar de mutuo acuerdo si el domicilio social de esa persona ha de considerarse su sede de dirección efectiva o no”.

Dado que, como hemos dicho, los convenios suscritos por España siguen, por lo general, el criterio de la sede de dirección efectiva y habiendo España formulado reserva al Convenio Multilateral, cabe esperar que éste siga siendo el criterio en los convenios suscritos por el Estado español. Máxime teniendo en cuenta que el párrafo 24.5 de los Comentarios al art. 4.3 del MCOCDE contempla ello como alternativa.

5. CONCLUSIONES

Los conflictos de doble residencia pueden llevar, como apuntábamos, a situaciones de doble imposición (jurídica), motivados aquéllos por la remisión a las legislaciones nacionales para determinar el concepto de residencia fiscal. Es ello lo que implica que surja ese conflicto de doble residencia y haya que acudir a las *tie-breaker rules* del art. 4 del convenio. A efectos de dar mayor coherencia a la interpretación y aplicación de los CDIs, la Comisión Europea proponía, en 2011, dar un concepto homogéneo de residencia fiscal entre los Estados miembros de la UE⁷⁵. Si bien ello nos parece bastante inverosímil dado que cada Estado, a la hora de configurar la residencia fiscal, atiende a variados elementos, no consideramos que sea la solución a los conflictos de residencia. Pues, como se ha dicho a lo largo de este trabajo, la residencia fiscal a determinar en el marco del convenio lo es a los solos efectos del CDI. Cabría plantearse entonces la posibilidad de incorporar al art. 4 del MCOCDE una definición convencional de residencia a fin de evitar las discrepancias entre las definiciones nacionales que suscitan la situación de doble residencia. Esta cuestión también nos resulta bastante improbable, pues, precisamente, la disparidad de criterios empleados por cada Estado en el momento de definir la residencia fiscal como criterio de sujeción haría difícil consensuar una definición unívoca, llevando ello muy probablemente a la formulación de reservas, apartándose así de esa hipotética definición.

En consecuencia, la mayor claridad de las *tie-breaker rules* es la que puede coadyuvar a resolver más eficazmente el conflicto de doble residencia. Así pues, entendemos que el criterio de “vivienda permanente” ha de asimilarse a la concepción de “hogar” pues ello nos va permitir diferenciar entre un simple espacio físico en el que pasar un determinado lapso de tiempo de lo que realmente representa una casa en el sentido de un lugar cuya disponibilidad es constante para la persona. Esto es, un lugar en el que existe por parte del contribuyente la intención de permanecer en el tiempo, constituyendo la sede de la vida doméstica.

Consideramos, por otra parte, que en la valoración de las circunstancias personales y económicas que configuran el CIV como criterio para la resolución de la doble residencia, han de atenderse por igual a ambos tipos de circunstancias. Esto es, tanto relaciones de índole personal (o familiar) como de naturaleza económica han de concurrir claramente en la persona respecto a

⁷⁵ COM (2011) 712 final: “La doble imposición en el mercado único”, Bruselas, pág. 11.

uno de los Estados contratantes para poder concluir que es en ese Estado donde dicha persona tiene su residencia a efectos del CDI. La concurrencia de diversos factores en ambos Estados parte del convenio debe llevar a la indeterminación del CIV en ninguno de ellos y, por tanto, a la aplicación del siguiente criterio, esto es, *habitual abode*. Sería recomendable que ello mismo fuese aclarado en los Comentarios al MCOCDE a fin de evitar dispares interpretaciones por parte de los Estados. Y es que la inclusión en las legislaciones nacionales de un criterio similar para determinar la residencia en su territorio y la falta de un concepto convencional pueden llevar a que cada Estado interprete el CIV del art. 4 del MCOCDE conforme a su normativa interna, no pudiendo determinar la residencia fiscal a efectos del CDI que es lo que su art. 4 persigue.

En lo que a la residencia fiscal de las personas jurídicas se refiere, la sede de dirección efectiva es, a nuestro entender un criterio objetivo. El cambio propuesto por la OCDE en su Plan BEPS e introducido en el nuevo MCOCDE –que no deja de ser un “viejo conocido” para los Comentarios al MCOCDE– representa pasar a un escenario de incertidumbre en el que no sólo sea incierto en qué Estado contratante será residente la entidad, sino la posibilidad de que la falta de acuerdo entre las autoridades competentes deje fuera del ámbito de aplicación del convenio a dicha entidad. En consecuencia, la falta de determinación de una única residencia de la entidad o el no acceso a los beneficios del convenio, podría llevar aparejada la doble imposición. Cuestión ésta que el propio Plan BEPS –en su nota explicativa de 2015– pretende evitar, pues, como señala, las medidas diseñadas para contrarrestar BEPS no deberían tener como consecuencia la generación de doble imposición.